

**Adam Kucharski\***

## **PROBLEMATYKA RETROAKTYWNOŚCI WE FRANCUSKIM PRAWIE PODATKOWYM (ZARYS TEMATU)**

### **1. Wstęp**

We współczesnej literaturze francuskiej kwestia stosowania ustawy w czasie jest często rozpatrywana na tle zjawiska retroaktywności czy też działania prawa wstecz. Pozostałe obszary prawa międzyczasowego są omawiane w zależności od pojawiającej się potrzeby szerszego kontekstu.<sup>1</sup>

Przy omawianiu retroaktywności we francuskim prawie podatkowym, nie sposób pominąć rozróżnienia retroaktywności od retrospektywności. Dywersyfikacja ta ma istotne znaczenie we wciąż żywej teorii P. Roubiera.<sup>2</sup> Charakterystykę norm prawnych opartych na elementach mających miejsce w czasie obowiązywania różnych aktów prawnych rozpocznę od norm retrospektywnych.<sup>3</sup>

\* Mgr Adam Kucharski – notariusz we Wrocławiu, uczestnik seminarium doktoranckiego na Wydziale Prawa i Administracji UMK w Toruniu, specjalizuje się w prawie finansowym.

<sup>1</sup> W niniejszym opracowaniu pomijam szczegółową analizę zjawiska retroaktywności, a w szczególności rozumienia pojęcia „działania prawa wstecz”. W tym przedmiocie odsyłam do opracowania T. Pietrzykowskiego, *Wsteczne działanie prawa i jego zakaz*, Kraków 2004.

<sup>2</sup> P. Roubier jest jednym z autorów współczesnej teorii konfliktu praw w czasie. Całościowy wykład jego poglądów obejmuje opracowanie *Le Droit Transitoire (Conflits des lois dans le temps)*, Paris 1960.

<sup>3</sup> Nie jest celem niniejszego opracowania rozstrzygnięcie dylematu, czy z metodologicznego punktu widzenia bardziej uzasadniona jest analiza zjawiska działania prawa wstecz w sferze

## 2. Normy retrospektywne

W literaturze francuskiej rozróżnia się pojęcie retrospektywności i retroaktywności.<sup>4</sup> Generalnie rzeczy ujmując, normy retrospektywne nie modyfikują przeszłości, a ich efekty dotyczą jedynie czasu przyszłego, gdy tymczasem normy retroaktywne prawnie kreują skutki odnoszone w przeszłość bądź też modyfikują w przeszłości skutki wywołane przez dotychczasowe regulacje.

Na gruncie podatkowym zagadnienie nabiera specyfiki tej gałęzi prawa. W jej świetle retrospektywna jest każda norma, która znajduje zastosowanie do faktu generatywnego podatku (faktu wywoławczego obowiązku podatkowego) późniejszego od daty jej wejścia w życie, przy czym zdarzenia realizujące jej hipotezę miały miejsce wcześniej niż pojawienie się tej normy.<sup>5</sup> W literaturze francuskiej używa się też terminu „normy faktycznie retroaktywne”.<sup>6</sup>

Z punktu widzenia samych zdarzeń, z którymi normy te łączą konsekwencje ekonomiczne, można mieć wrażenie, że pojawia się tutaj zjawisko działania prawa wstecz. Ze względu na przyjęte w prawie podatkowym kryterium faktów generatywnych podatku (faktów wywoławczych obowiązku podatkowego), zarzut ten nie znajduje prawnego potwierdzenia.<sup>7</sup> Stan prawny obowiąz-

norm czy też przepisów prawnych. Istotna część przywołanych źródeł odnosi się do norm prawnych, stąd też ta konwencja będzie przeważać przy omawianiu poszczególnych zagadnień.

<sup>4</sup> Zob. K.A. Koukaou, *La rétroactivité en droit fiscal*, s. 40 – praca doktorska obroniona na Uniwersytecie w Montpellier w 1998 roku, dostępna w Bibliothèque nationale de France w Paryżu. Rozróżnienie to wpisuje się w podział na szeroką i wąską definicję retroaktywności.

<sup>5</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité et le droit fiscal*, s. 74 – praca doktorska obroniona w 2002 roku na Uniwersytecie w Tuluzie dostępna w Bibliothèque nationale de France w Paryżu. Zgodnie z orzecznictwem Rady Stanu na płaszczyźnie podatkowej dominuje formuła odwołująca się do chwili zajścia faktu generatywnego. Reguła ta ma zastosowanie zarówno do wysokości stawki podatkowej jak i podstawy opodatkowania, zob. K.A. Koukaou, *La rétroactivité...*, s. 40 i 44.

<sup>6</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 145.

<sup>7</sup> Pojęcie faktu generatywnego podatku (fran. *fait générateur de l'impôt*) może być różnie identyfikowane. Z punktu widzenia elementów stosunku prawnego zobowiązania podatkowego niekiedy łatwiej byłoby je identyfikować z obowiązkiem podatkowym niż z zachowaniem się podmiotów tego stosunku. Warto odnotować, że w literaturze przedmiotu akcentuje się daleko idącą autonomiczność tego terminu wobec polskiego ujęcia stosunku podatkowoprawnego i jego elementów, zob. H. Dzwonkowski, *Powstanie i wymiar zobowiązań podatkowych*, Warszawa 2003, s. 31, 44-45. W dalszej części opracowania przyjmuję używane przez H. Dzwonkowskiego polskie określenie *fait générateur de l'impôt* jako faktu wywoławczego obowiązku podatkowego.

zujący jedynie w momencie zajścia zachowań będących przedmiotem podatku, nie zaś faktu wywoławczego obowiązku podatkowego wymienionego w ustawie, nie ma bowiem znaczenia dla ustalenia zobowiązania podatkowego.<sup>8</sup>

Przy ekonomicznej analizie tych norm na plan pierwszy wysuwa się moment czynności prawnej.<sup>9</sup> Z tego punktu widzenia retroaktywność faktyczna niewątpliwie zakłóca procesy gospodarcze. Normy obdarzone tym przymiotem mogą pozbawić ekonomicznego znaczenia wcześniej podjęte przez podatnika decyzje. Te ostatnie są zwykle uwzględniane w ramach porozumień wielostronnych. Wymusza to dostosowanie się do wymagań pozostałych partnerów handlowych i wybór opcji podatkowej, która w konkretnych okolicznościach pozwoli podatnikowi na prowadzenie opłacalnej działalności gospodarczej. Zmiana stanu prawnego ze skutkiem retrospektywnym burzy ten układ. Podatnik jest niejednokrotnie postawiony wobec zmiany ustawodawstwa, które nie uwzględnia jego wcześniej rozpoczętych interesów. Takie działania ustawodawcy pozbawiają podatnika możliwości zmiany wcześniejszych decyzji gospodarczych. Przykładem może być redukcja *pro futuro* o 10 lat okresu zwolnienia podatkowego.<sup>10</sup> W obszarze podatku dochodowego oznacza to konieczność czekania podatników do ostatnich dni roku z wyborem rozwiązań prawno-gospodarczych, by skrócić okres niepewności. Taki stan rzeczy nie jest oczywiście korzystny dla żadnego przedsiębiorcy.

Orzecznictwo próbując znaleźć usprawiedliwienie dla istnienia retrospektywności odwołuje się do idei ryzyka. W tym kontekście Sąd Apelacyjny Paryża oddalił prośbę o odszkodowanie z tytułu retrospektywnej zmiany przepisów, uzasadniając swą decyzję faktem, że sytuacja prawna kształtowana przez ustawę o finansach, z racji przyjętej techniki podatkowej, nie jest ustabilizowana aż do końca roku, a podatnik powinien układać interesy mając to na uwadze.<sup>11</sup>

<sup>8</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité....*, s. 149 i 150.

<sup>9</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité....*, s. 154.

<sup>10</sup> Zob. ustawę budżetową (*loi de finances*) na 1984 rok z dnia 29 grudnia 1983 roku, (JO z 30 grudnia 1983, s. 3799-3802) Na temat skutków zagrożenia bezpieczeństwa prawnego w okolicznościach niespodziewanej wcześniej zmiany prawa, zob. szerzej F. Douet, *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*, Bibliothèque de droit privé, t. 280, LGDJ, 1997.

<sup>11</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité....*, s. 157-159. Zdaniem F. Terre brak zakazu stosowania retrospektywności w dziedzinie podatkowej pozwala na „wabienie” podatników złudnymi zachętami w postaci ulg, które następnie są uchylane, zob. F. Terre, *Introduction générale du droit*, Précis Dalloz 1998, s. 449. Specyfika ta polega między innymi na tym, że – jak słusznie zwraca uwagę A. Kozłowska-Szczerba – skala podatkowa mająca zastosowanie do dochodów za dany rok

Wysiłki podatników w kierunku uchylenia norm retrospektywnych z powołaniem się na Konstytucję nie znalazły uznania w oczach sędziów konstytucyjnych. Zdaniem Rady Konstytucyjnej zasada nieretroaktywności ustaw ma wartość konstytucyjną jedynie w prawie represyjnym. W przedmiocie retrospektywności gospodarczej brak jest szczególnych ograniczeń natury konstytucyjnej.<sup>12</sup>

### 3. Normy prawnie retroaktywne

Z punktu widzenia systematyki omawianego zagadnienia należy wspomnieć o typologiach norm podatkowych prawnie retroaktywnych. W ich ramach wyróżnia się między innymi normy wyraźnie /zwyczajnie/ retroaktywne (*les norems expressément rétroactives*), normy sanacyjne /zatwierdzające/ (*les norems de validation*) i normy interpretacyjne (*les norems de interprétative*).<sup>13</sup>

Normy wyraźnie retroaktywne są oparte o jasno wyrażoną intencję ustawodawcy wywołania, w nawiązaniu do przeszłych faktów wywoławczych obowiązku podatkowego, efektów umiejscowionych przed wejściem tych norm w życie.<sup>14</sup>

Warto wymienić przynajmniej dwie grupy tych norm: pierwsza obejmuje dyrektywy, których celem jest wprowadzenie korzystniejszych rozwiązań dla podatników (*in favorem tributario*), drugą grupę stanowią normy pozwalające na skuteczną walkę z przestępczością gospodarczą.

Normy wyraźnie retroaktywne *in favorem* mogą powodować obniżenie podatków, czy też wprowadzenie z mocą wsteczną korzystnych dla podatników postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Przykładem tych pierwszych może być ustawa z 2000 roku, która retroaktywnie pozwoliła na obniżenie o jeden punkt stawki podatku od towarów i usług.<sup>15</sup>

podatkowy ustalana jest w ustawie budżetowej (*loi de finances*) na rok następny, zob. A. Kozłowska-Szczerba, *Prawo podatkowe*, [w:] *Prawo francuskie, t. II*, pod red. A. Machowskiej, K. Wojtyczka, Kraków 2005, s. 202. Tam też szerzej w sprawie francuskiego systemu podatkowego.

<sup>12</sup> Zob. decyzję Rady Konstytucyjnej z dnia 29 grudnia 1989 roku nr 89-268 DC, RJF 1990, nr 2, c.195; decyzję Rady Konstytucyjnej z dnia 7 listopada 1997 roku nr 97-391 DC, RJF 1997, nr 12, c. 1161.

<sup>13</sup> Przyjęta tu *sit venia verbo* polska terminologia ma na celu przede wszystkim oddanie kluczowych cech tych norm, a nie ich proste tłumaczenie z języka francuskiego.

<sup>14</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 137.

<sup>15</sup> Ustawa budżetowa rektyfikacyjna na 2000 rok, nr 2000-656 z dnia 13 lipca 2000 r., (JO z 14 lipca 2000 r., s. 18808 i nast.).

Przykładu drugich dostarcza, umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarta pomiędzy Francją a Kazachstanem, która weszła w życie 1 lipca 2000 roku, przewidując działanie retroaktywne od 1 stycznia 1996 roku.<sup>16</sup>

Drugą kategorię norm wyraźnie retroaktywnych stanowią dyrektywy, które zmierzają do zwalczania procederu uchylania się od opodatkowania.<sup>17</sup> Ich wsteczną moc usprawiedliwia się potrzebą zapewnienia realizacji zasady równości obywateli wobec prawa, oraz poszanowania reguł zdrowej konkurencji.

Komplikujący się system prawa nie sprzyja rzetelnej legislacji. Błędne decyzje parlamentarzystów i nieprzemyślane sformułowania aktów normatywnych zdarzają się coraz częściej. Nie może dziwić, że wywołuje to pokusę odwołania się do wstecznej korekty aktów prawnych. Taką rolę przypisuje się normom sanacyjnym (zatwierdzającym).<sup>18</sup>

Skuteczna sanacja wadliwych aktów prawnych wymaga, aby normy te wywoływały efekt uprzedzający datę ich wejścia w życie. Stąd modyfikacja reoaktywna stanowi istotę ich działania. Mogą one mieć jedynie rangę ustawową bądź wynikać z jednoznacznych delegacji ustawowych.<sup>19</sup>

Rada Konstytucyjna zaakceptowała konstytucyjność tego rodzaju rozwiązań normatywnych.<sup>20</sup>

Normy sanacyjne na gruncie prawa podatkowego są instrumentem wzmacniającym pozycję administracji podatkowej. Służą uprzedzaniu podatników chcących powoływać się na wadliwość uprzednio wydanych

<sup>16</sup> Umowa międzynarodowa między Francją i Kazachstanem z dnia 3 lutego 1998 r. (JO z 15 kwietnia 2000 r., s. 5761 i nast.).

<sup>17</sup> Chodzi tu jedynie o działania sprzeczne z prawem, nie zaś o legalnie prowadzoną politykę podatkową. Warto odnotować uwagę M. Cosiana, zdaniem którego zdolność podatkowa nie jest grzechem, a podatnik nie ma obowiązku płacenia największych podatków, bo stanowiłoby to raczej głupotę, a nie heroizm obywatelski, zob. M. Cosian, *Fraude fiscale, evasion fiscale, optimization fiscale*, Droit et Patrimoine 1995, nr 24, s. 3 i 4.

<sup>18</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 121 i nast. Przyjmując w niniejszym opracowaniu termin „normy sanacyjne” (zatwierdzające) celowo unikałem używania epitetu „walidacyjne”, który ma już w teorii prawa ustalone znaczenie. Z norm, o których tu mowa nie tyle wynika wejście w życie określonych unormowań, co raczej sanacja lub *sui generis* zatwierdzenie osobnym aktem prawnym „rzekomych” praw i obowiązków, nie mających dotychczas należytego umocowania prawnego.

<sup>19</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 123.

<sup>20</sup> Zob. decyzję Rady Konstytucyjnej z dnia 9 kwietnia 1996 r. nr 96-375 DC, AJDA 1996, nr 5, s. 370.

aktów prawnych.<sup>21</sup> Zdaniem O. Schramecka normy te chronią akty prawa publicznego od ryzyka stwierdzenia ich nieważności.<sup>22</sup>

Proces sanacji może dotyczyć bądź to aktów o charakterze normatywnym bądź też aktów indywidualnych, jak również odnosić się do reguł procedury czy kompetencji.<sup>23</sup> Na gruncie podatkowym działania ustawodawcy mają zwykle za zadanie uchronić budżet przed restytucją danin pobranych na mocy wadliwych unormowań.

Tworzenie norm sanacyjnych nie zawsze jest niekorzystne dla podatnika. Przykładem mogą być regulacje, których celem było zatwierdzenie rozwiązań upowszechnionych przez okólniki organów skarbowych zalecające stosowanie niższych stawek podatku od towarów i usług.<sup>24</sup>

Jeżeli chodzi o rodzaje norm sanacyjnych to można tu wyróżnić normy eksplicytnie sanacyjne (manifestujące jasno zamiar ustawodawcy) bądź też normy implicytnie sanacyjne (które nie manifestują jednoznacznie swojego charakteru).<sup>25</sup>

W literaturze wymienia się kilka technik konwalidacji. I tak w celu sanacji wadliwych regulacji ustawodawca może posłużyć się np. substytucją. Zabieg ten polega na zastąpieniu np. rozporządzenia, dyspozycją ustawową.<sup>26</sup> Przykładem może być ustawa budżetowa na 1966 rok, która sanowała decyzje podjęte na podstawie anulowanych rozporządzeń.<sup>27</sup> Inną techniką jest przyznanie administracji możliwości stanowienia norm retroaktywnych na mocy wyraźnej delegacji ustawowej. Osobną techniką jest retroaktywna ingerencja ustawodawcy w system zaskarżania aktów admi-

<sup>21</sup> Zob. K.A. Koukaou, *La rétroactivité...*, s.161 i 172.

<sup>22</sup> Zob. O. Schrameck, *Les validations législatives*, AJDA 1996, nr 5, s. 369.

<sup>23</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 125 i 126. Niekiedy ustawodawca konwalidując decyzje indywidualne ograniczał ramy retroaktywnej interwencji do decyzji, które nie stały się prawomocne; przykładem może być ustawa z dnia 30 grudnia 1997 roku, dotycząca nowelizacji procedury fiskalnej, zob. ustawa nr 97-1269 z dnia 30 grudnia 1997, *Droit Fiscal* 1998, nr 1-2, s. 1. W piśmiennictwie pojawiają się różne klasyfikacje sanacji ustaw. J. Turot klasyfikuje je w dwóch kategoriach: walidacje implicytne dyspozycji legislacyjnych nielegalnie skodyfikowanych i walidacje rozporządzeń, aktów procesowych lub aktów opodatkowania, zob. K.A.Koukaou, *La rétroactivité...*, s. 818.

<sup>24</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s.127 i 128.

<sup>25</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 129 i 133.

<sup>26</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 129.

<sup>27</sup> Zob. ustawa budżetowa (*loi de finances*) na 1996 rok nr 95-1346 z dnia 30 grudnia 1995, (JO z 31 grudnia 1995 r., s. 19030).

nistracyjnych. Tego typu praktyka prowadzi to do wyłączenia aktu prawne-  
go spod kontroli sądowej.<sup>28</sup>

Z powołaniem się na interes ogólny parlament stanowi normy prawne sanacyjne dotychczasową praktykę organów skarbowych.<sup>29</sup> W orzeczeniu z 22 lipca 1980 Rada Konstytucyjna pod pewnymi warunkami zaakceptowała takie działania legislacyjne.<sup>30</sup> Zdaniem Rady ustawodawca, mając na uwadze interes ogólny, może zmodyfikować retroaktywnie stan normatywny, a jego swoboda jest ograniczona przez zasadę zakazującą retroaktywności w obszarze norm karnych oraz nakaz poszanowania powagi rzeczy osądzonej.<sup>31</sup> Pierwsze organicznie wynika z art. VIII Deklaracji Praw Człowieka i Obywatela, drugie jest zakorzenione w konstytucyjnej zasadzie trójpodziału władzy.<sup>32</sup>

Wsteczną sanację wadliwych rozwiązań normatywnych dopuścił, pośrednio, również Sąd Kasacyjny. Akceptacja znalazła jednak dość nietypowy wyraz w praktyce. W orzecznictwie pojawiły się bowiem dyspozycje, w których sąd formalnie opierał rozstrzygnięcie na dawnym stanie prawnym, interpretując go jednak w sposób zgodny z rozwiązaniami przyjętymi w nowelizacji.<sup>33</sup>

Przekonanie o dopuszczalności wstecznego konwalidowania praktyki administracyjnej nie jest jednak powszechnie akceptowane. Przedstawicielem adwersarzy jest Carré de Malberg. Jego zdaniem żadna ustawa nie może wstecznie nadać mocy prawnej czemuś co od początku było nieważne.<sup>34</sup> Z kolei J. Turot podkreśla, że sanacja wadliwych regulacji, która nie wynika z jednoznacznego brzmienia ustawy budzi poważne wątpliwości. Jego zadaniem tego

<sup>28</sup> Mimo, że praktyka ta wydaje się naruszać zasadę podziału władzy, nie została uznana przez Radę Konstytucyjną za niekonstytucyjną i znalazła zastosowanie np. przy zatwierdzaniu zgromadzenia Polinezji Francuskiej, Zob. decyzje Rady Konstytucyjnej nr 97-390 DC z dnia 19 listopada 1997 roku i nr 97-393 z 18 grudnia 1997 roku, RFDA 1998, nr 1, s. 148 i nast.

<sup>29</sup> Zob. K.A. Koukaou, *La rétroactivité...*, s. 784.

<sup>30</sup> Zob. decyzję Rady Konstytucyjnej nr 90-119 DC z dnia 22 lipca 1980 roku, AJDA 1980, s. 480 i 602.

<sup>31</sup> Zob. decyzję Rady Konstytucyjnej nr 86-223 DC z dnia 29 grudnia 1986 roku, cytowaną w opracowaniu K.A. Koukaou, *La rétroactivité...*, s. 152.

<sup>32</sup> Powaga rzeczy osądzonej stanowi przeszkodę do stanowienia norm sanujących akty administracyjne, których wadliwość została stwierdzona orzeczeniem sądowym. Rada Stanu potwierdziła to stanowisko w decyzji z dnia 26 października 1984 roku, przywołanej w opracowaniu K.A. Koukaou, *La rétroactivité...*, s. 155.

<sup>33</sup> Zob. T. Bonneau, *La Cour de Cassation et l'application de la loi dans le temps*, P.U.F. 1990, s. 325.

<sup>34</sup> Zob. Carré de Malberg, *Contribution a la theorie générale de l'Etat*, tom 1, s. 684.

typu działania sanacyjne musi znaleźć umocowanie w wyraźnym sformułowaniu tekstu ustawy lub dać się wieść z debat parlamentarnych.<sup>35</sup>

Sanacja nielegalnych aktów prawnych może być nadużywana. Niewątpliwie dotyczy to sytuacji, gdy Ministerstwo Finansów świadomie wysokiego prawdopodobieństwa niekonstytucyjności projektowanych aktów normatywnych, podejmuje decyzje o ich wydaniu, a następnie poszukuje pomocy w parlamencie celem ich retroaktywnego konwalidowania. W ten sposób wyjątkowa konwalidacja unormowań przemienia się w naganną praktykę, która nie ma nic z incydentalności.

Szczególnie podatne na nadużycia jest stanowienie norm implícitnie sanacyjnych. Często opiera się ono na wprowadzaniu przepisów opartych na wielokrotnych odesłaniach wewnątrzsystemowych. Badając regulacje, którym administracja przypisuje charakter implícitnie sanacyjny, Rada Stanu poszukuje zarówno intencji prawodawcy, jak i bada czy zakres przedmiotowy ustawy konwalidacyjnej rzeczywiście obejmuje zakres przedmiotowy przepisów, które uchodzą za wadliwe.<sup>36</sup> Przykładem przepisów wprowadzających unormowania implícitnie sanacyjne może być modyfikacja Księgi procedur fiskalnych (LPF). Nowelizacja przepisów tego Kodeksu zastąpiła istniejące tam terminy i zatwierdziła dotychczasową praktykę organów skarbowych.<sup>37</sup>

Obecnie technika sanowania rozporządzeń jest zastępowana przez stanowienie ustaw interpretacyjnych.<sup>38</sup> Administracja niejednokrotnie zawiera w projektach ustaw wzajemnie powiązane regulacje fałszywie interpretacyjne i implícitnie sanacyjne. Taki zabieg ma na celu utrudnienie skutecznej kontroli sądowej retroaktywnych aktów prawnych.<sup>39</sup>

Kolejną grupę wyróżnionych tu norm retroaktywnych stanowią normy interpretacyjne.<sup>40</sup> Normy interpretacyjne *sensu stricto* nie stanowią jedynie

<sup>35</sup> Zob. K.A. Koukaou, *La rétroactivité...*, s. 178 i 179.

<sup>36</sup> Zob. decyzję Rady Stanu z dnia 8 lutego 1963 roku nr 50 090, *Société Géo*, AJDA 1963, s. 279.

<sup>37</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 134.

<sup>38</sup> Przykładem może być art. 17 ustawy nr 85-1404 z 30 grudnia 1985 roku, zob. K.A. Koukaou, *La rétroactivité...*, s. 179.

<sup>39</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s.136.

<sup>40</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 103. Pojęcie normy interpretacyjnej *sensu stricte* odnosi się do reguły powinnościowej pochodzącej od autora tekstu prawnego, a w *sensu largo*, obejmuje również normę orzeczniczą. Przez ustawę interpretacyjną należy rozumieć ustawę mającą za cel wyjaśnienie niejasnego tekstu prawnego i danie regule legislacyjnej precyzyjne i jednoznaczne znaczenie, zob. K.A.Koukaou, *La rétroactivité...*, s. 136.



specyfiki podatkowej. Ich zadaniem jest objaśnianie sensu norm wcześniej ustanowionych. Powodem pojawienia się norm interpretacyjnych jest najczęściej nieprecyzyjna redakcja przepisów, z których winny być wyprowadzone normy interpretowane.<sup>41</sup>

W doktrynie akcentuje się wątpliwości, czy możliwe jest ustanowienie norm prawnych służących do interpretacji wcześniejszej ustawy tak, by nie wносиły nic nowatorskiego do istniejącego już stanu prawnego. Zadaniem P. Roubiera, ponieważ niemożliwe jest całkowite uniknięcie wątpliwości interpretacyjnych, więc ustawa interpretacyjna zawsze będzie wnosić jakiś element nowości. Przeciwnie założenie jest czysto teoretyczne.<sup>42</sup> Obawy te nie są przez wszystkich podzielane. Zdaniem Komisarza Rządowego Bissara dyspozycja interpretacyjna podkreśla nośność jaką tekst interpretowany winien mieć od początku.<sup>43</sup> W rzeczywistości nie chodzi bowiem o stosowanie normy interpretacyjnej, ale normy interpretowanej. Obie one stanowią jedną dyrektywę działania, opartą o sens tekstu prawnego, który istniał od daty wejścia w życie normy interpretowanej. Takie działanie normy interpretacyjnej nadaje jej znaczenie jedynie deklaratoryjne, a to z natury swojej łączy się z odniesieniem wstecz. Zatem można mówić tu o retroaktywności naturalnej.<sup>44</sup>

Warunkiem pojawienia się ustawy interpretacyjnej jest fakt, że regulacje interpretowane nie mogły zapewnić bezpieczeństwa, ze względu na swą ułomność. Normy interpretacyjne rozwiewają skutecznie te wątpliwości. Sąd winien przyjmować je jako podstawę swego rozstrzygnięcia we wszystkich toczących się postępowaniach, w tym także w Sądzie Kasacyjnym.<sup>45</sup> Jest to podstawowa cecha różniąca normy interpretacyjne od innych normy wyposażonych w przymiot działania wstecz.

W orzecnictwie Rady Stanu dotyczącym retroaktywności brak jest pełnej jednoznaczności. Wobec zagrożenia nieuzasadnionego przypisywania

<sup>41</sup> Przykładem ustawy wprowadzającej normy interpretacyjne jest ustawa budżetowa rektyfikująca na 1986 rok nr 86-1318 z dnia 30 grudnia 1986 roku, (JO z 31 grudnia 1986 r., s. 15873 i nast.).

<sup>42</sup> Zob. P. Roubier, *Le Droit...*, s. 247 i 248.

<sup>43</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 105.

<sup>44</sup> Zob. P. Serlooten, *La fiscalité des contacts d'affaires*, Economica, Collection Droit Poche, 1998, s. 25.

<sup>45</sup> Zob. orzeczenia Sądu Kasacyjnego: z dnia 13 maja 1985 roku nr 84-60 728 i nr 84-60 860, Bull civ. V, nr 291, s. 208; Zob. też orzeczenia Sądu Kasacyjnego: z dnia 21 lutego 1991 roku nr 88-17 480 i nr 89-11 744, Bull civ. V nr 94, s. 58.

ustawom charakteru retroaktywnego, Rada Stanu stosuje ścisłą interpretację przepisów, które mają być interpretowane. Jednocześnie przyjmuje ona dyrektywę interpretacyjną, zgodnie z którą normy prawne z reguły nie działają retroaktywnie.<sup>46</sup> Podkreśla, że ustawodawca winien w sposób jednoznaczny nadawać normom charakter retroaktywny. Z drugiej strony odmawia jednak badania legalności ustaw, w których znajdują się czytelne dyspozycje interpretacyjne. W tą postawę Rady Stanu wpisuje się opinia J. Turota, iż jedynie Rada Konstytucyjna jest uprawniona do orzekania ich sprzeczności z Konstytucją.<sup>47</sup>

Odminną praktykę przyjął Sąd Kasacyjny. Ten ostatni odmawia zastosowania retroaktywnego ustaw w przypadku istnienia najmniejszych wątpliwości co do intencji ustawodawcy. Sąd traktuje je wówczas jako zwyczajnie retroaktywne, a zatem nie mające zastosowania w postępowaniu kasacyjnym.<sup>48</sup> Przykładem może być art. 105 ustawy o finansach na 1990 rok.<sup>49</sup> W tym przypadku sąd przyjął, że rozszerzenie zakresu podmiotowego ustawy stanowi zmianę ustawodawstwa i nie można mu przypisać charakteru interpretacyjnego. Nadto wskazał na konieczność respektowania przez ustawodawcę powagi rzeczy osądzonej.<sup>50</sup>

Trzeba przyznać, że zdarzają się przypadki, gdy ustawodawca świadomie łączy skutki interpretacyjne z aktami prawnymi, które nie powinny ich posiadać.<sup>51</sup> W tym kontekście zaniepokojenie mogą budzić orzeczenia Sądu Kasacyjnego, który świadom, iż ustawa nie powinna znaleźć wstecznego zastosowania, jako podstawę wydania orzeczenia przywołuje formalnie regulacje

<sup>46</sup> Zob. K.A. Koukaou, *La rétroactivité...*, s. 146. Przykładem może być przywołane tam orzeczenie Rady Stanu z dnia 26 czerwca 1986 roku nr 60250, przeciwstawiające się wstecznemu działaniu podatku lokalnego, nałożonego w związku z posiadaniem obiektów wzniesionych przed dniem wejścia w życie ustawy podatkowej.

<sup>47</sup> Zob. K.A. Koukaou, *La rétroactivité...*, s. 148. Por też orzeczenie Rady Stanu z dnia 7 lipca 1989 roku, Cofiroute, nr 106 284, RJF 1989, nr 10, s. 1170.

<sup>48</sup> Zob. orzeczenie Sądu Kasacyjnego, z dnia 7 kwietnia 1992 roku, nr 652 P, RJF 1992, nr 5, s. 758.

<sup>49</sup> Ustawa budżetowa na 1990 rok nr 89-935 z dnia 29 grudnia 1989 roku, (JO z 30 grudnia 1989 r., s. 16337).

<sup>50</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 118 i 119. Generalnie w orzecznictwie Sądu Kasacyjnego zaakceptowano jednak dopuszczalność stanowienia przez ustawodawcę norm interpretacyjnych.

<sup>51</sup> Przykładem jest art. 47 ustawy z dnia 5 lipca 1985 roku o wypadkach w ruchu drogowym przewidujący, że będzie ona miała zastosowanie do spraw przed Sądem Kasacyjnym, zob. K.A. Koukaou, *La rétroactivité...*, s. 13 i 14.

dawnej ustawy, lecz decyzję opiera o wykładnię uwzględniającą rozwiązania zawarte w nowym prawodawstwie.<sup>52</sup>

Zgodnie ze spostrzeżeniem J. Turota, dyrektywy konwalidujące praktykę organów skarbowych mają często charakter norm fałszywie interpretacyjnych. Zdaniem tego Autora, taki stan rzeczy uchybia zasadzie bezpieczeństwa prawnego i może być podstawą podważenia zaufania do systemu podatkowego.<sup>53</sup>

Pomimo licznych kontrowersji w piśmiennictwie dostrzega się również pewną użyteczność norm interpretacyjnych. Ich częste zastosowanie w prawie podatkowym jest usprawiedliwione faktem, iż rządzące podatkami mechanizmy ekonomii podlegają obecnie istotnej komplikacji. Kompleksowość problematyki fiskalnej łączy się z pomnożeniem ilości tekstów, a to niesie za sobą degradację jakości i precyzji uchwalanych regulacji. Normy interpretacyjne, w pewnym sensie, przyczyniają się do zaspokojenia potrzeby bezpieczeństwa prawnego, poprzez rozstrzygnięcie pojawiających się wątpliwości.<sup>54</sup> Ich zaletą jest to, że podjęta przez nie interwencja w systemie prawa jest sprawniejsza niż interwencja orzecznictwa.<sup>55</sup>

Z drugiej strony zwraca się uwagę na pokusę nadużywania tego typu unormowań, co może prowadzić do patologii zamiast restaurować bezpieczeństwo prawne.<sup>56</sup> Stąd w piśmiennictwie wspomina się o „normach fałszywie interpretacyjnych”, czyli posiadających jedynie pozory charakteru interpretacyjnego.<sup>57</sup> Z praktyki wynika, że stanowienie takich norm ma często na celu przeciwstawienie się przez prawodawcę niekorzystnej dla niego linii orzecznictwa.<sup>58</sup> W takich sytuacjach aparat administracji fiskalnej uczestniczy w pracach parlamentarnych bądź też jest inicjatorem nadawania dyspozycjom prawnym charakteru fałszywie retroaktywnego. Zdaniem P. Amseleka administracja skarbową stawia się *de facto* na miejscu ustawodawcy, dążąc usilnie do uchwalenia prawa o charakterze fałszywie interpretacyjnym.<sup>59</sup> Takie regulacje stają się środkami represji podatkowej. Badania pragmatyki uchwalania ustaw

<sup>52</sup> Zob. T.Bonneau, *La Cour...*, s. 325.

<sup>53</sup> Zob. K.A.Koukaou, *La rétroactivité...*, s. 179.

<sup>54</sup> Zob. J.Turot, *Les lois fiscales rétroactives*, RJF 1990, nr 10, s. 655 i nast.

<sup>55</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 110.

<sup>56</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 110.

<sup>57</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 115.

<sup>58</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 113.

<sup>59</sup> Zob. P. Amselek, *Les mécanismes régulateurs du droit en France*, Droit fiscal 1983, n 40, s. 1176 i 1177.

interpretacyjnych ujawniły, że celem wielu z nich było przeciwdziałanie fali skarg płynących do sądów na wykładnię przyjętą przez organy podatkowe.<sup>60</sup>

Rada Konstytucyjna, podobnie jak Sąd Kasacyjny, wydaje się traktować normy, którym ustawodawca usiłował nadać charakter „falszywie interpretacyjny”, jako przypadki norm zwyczajnie retroaktywnych, będących efektem działania ustawodawcy w obszarze wyjątku od dyspozycji art. 2 Kodeksu cywilnego.<sup>61</sup>

Rozróżnienie norm prawnych zwyczajnie (wyraźnie) retroaktywnych i interpretacyjnych ma znaczenie również z punktu widzenia ewentualnego stosowania regulacji represyjnych. Jeżeli przychylić się do poglądu, że szczególnie pozycja norm interpretacyjnych wynika nade wszystko z ich deontycznej jedności z normą interpretowaną, to oznaczałoby to zgodę na wsteczne użycie sankcji w przypadku niestosowania się w przeszłości do dyspozycji normy interpretowanej, opartej dodatkowo na ustawie interpretującej. Ta ostatnia bowiem jedynie precyzuje obowiązujące kiedyś prawo nie wykraczając poza jego pierwotne granice.<sup>62</sup> Jednym z pośrednich argumentów dowodzących nieinterpretacyjnego charakteru nowelizacji może być fakt, że obejmują one przepisy jasno zabraniające stosowania sankcji podatkowych za naruszenie przepisów w „korygowanym kształcie”. Stawia to pod znakiem zapytania powszechną oczywistość rzekomo dokonanej interpretacji.

#### **4. Rola art. 2 kodeksu cywilnego**

Poszukując szerszych podstaw zastosowania w prawie francuskim norm prawa podatkowego w czasie, należy odnieść się do art. 2 Kodeksu cywilnego. W francuskim prawie konstytucyjnym brak jest jednoznacznego zakazu stosowania prawa podatkowego z mocą wsteczną.<sup>63</sup> Nie zamyka to jednak drogi do poszukiwań interdyscyplinarnych podstaw dla ograniczenia retroaktywności. Przykładowo w orzecznictwie Rady Stanu wyrażony został po-

<sup>60</sup> Zob. *Rapport de Commission sur L'amélioration des rapports entre les citoyens et les administrations fiscales et dougnières*, La Documentation française, 1986, s. 47 i 48, Droit fiscal 1987, nr 2 i 3, s. 51.

<sup>61</sup> Zob. decyzję Rady Konstytucyjnej z dnia 30 grudnia 1980 roku nr 80-126 DC, (JO z 30 grudnia 1980, s. 3242)

<sup>62</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 425.

<sup>63</sup> Zob. decyzję Rady Konstytucyjnej z dnia 29 grudnia 1986 roku nr 86-223 DC, (JO z 30 grudnia 1986 r., s. 15802).

głąd, że zasada nieretroaktywności stanowi zasadę generalną prawa.<sup>64</sup> W tej sytuacji szczególne znaczenie przypisuje się art. 2 kodeksu cywilnego.<sup>65</sup> W myśl tego przepisu ustawa działa tylko na przyszłość i nie ma efektu retroaktywnego.<sup>66</sup>

Art. 2 Kodeksu cywilnego stanowi dyrektywę legalną, zgodnie z którą przepisom nie należy nadawać charakteru retroaktywnego, chyba że wynika to w sposób jednoznaczny z woli ustawodawcy. W piśmiennictwie wskazuje się, że jego rola wykracza poza granice wąsko rozumianego prawa cywilnego.<sup>67</sup> Podobieństwo problemów pojawiających się w poszczególnych gałęziach, potwierdza potrzebę znalezienia reguł ogólnych związanych z obecnością retroaktywności w systemie prawa.<sup>68</sup> W tym kontekście często zwraca się uwagę na poparte długą tradycją unormowania prawa prywatnego.

Art. 2 Kodeksu cywilnego nie ogranicza ustawodawcy w stanowieniu norm działających z mocą wsteczną.<sup>69</sup> Przepis ten współtworzy raczej regułę interpretacyjną. Ponadto wyraża on dyrektywę skierowaną zarówno do prawodawcy wykonującego delegacje ustawowe jak i organów stosujących prawo.<sup>70</sup>

## 5. Znaczenie faktu wywoławczego obowiązku podatkowego

Zastosowanie w prawie podatkowym ogólnych reguł intertemporalnych nie może jednak przesłaniać szczególnych uwarunkowań, które wynikają ze specyfiki omawianego działu prawa.

<sup>64</sup> Zob. orzeczenie Rady Stanu z 25 czerwca 1948 roku, *Journal L'Aurore*, Dalloz 1948, Jurisprudence, s. 537.

<sup>65</sup> W literaturze podnosi się, że w prawie podatkowym nie rozwinęła się własna koncepcja retroaktywności, gdy tymczasem art. 2 Kodeksu cywilnego wyraża dwie zasady: nieretroaktywności oraz natychmiastowego zastosowania nowych norm, zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 349. Z art. 2 kc wywodzi się również zakaz stanowienia norm retroaktywnych w rozporządzeniach, zob. K.A. Koukaou, *La rétroactivité...*, s. 15.

<sup>66</sup> "*La loi ne dispose que pour l'avenir; elle n'a point d'effet rétroactif*".

<sup>67</sup> Zob. K.A. Koukaou, *La rétroactivité...*, s. 61 i 62.

<sup>68</sup> Zob. K.A. Koukaou, *La rétroactivité...*, s. 25 i nast.

<sup>69</sup> Zob. decyzję Rady Konstytucyjnej z 29 grudnia 1984 roku nr 84-184 DC, (JO z 30 grudnia 1984 r., s. 4167).

<sup>70</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 69. Tak pojmowana rola tego przepisu nie jest wolna od wyjątków, zob. orzeczenie Rady Stanu z dnia 26 grudnia 1925 roku nr 88369, *Sieur Rodière*, Lebon, s. 1065.

Istotne jest zwłaszcza zaakcentowanie podstawowego kryterium retroaktywności we francuskim prawie, to jest: faktu generatywnego.<sup>71</sup> Jego zaistnienie determinuje zastosowanie obowiązującej w danym czasie ustawy podatkowej. Zgodnie z tym założeniem akt normatywny będzie retroaktywny, gdy dotyczy faktów generatywnych wcześniejszych niż data jego wejścia w życie. Przykładowo w orzeczeniu z 9 listopada 1992 Rada Stanu zadecydowała o uchyleniu aktu prawa miejscowego dotyczącego podatku o charakterze ryczałtowym na rok 1986, gdyż kreuje efekty wcześniejsze niż data jego wejścia w życie.<sup>72</sup> Dotyczy to zarówno stawek, jak i podstawy opodatkowania.<sup>73</sup> Stan prawny obowiązujący w momencie nastąpienia faktu generatywnego jest decydujący również dla określenia reguł obliczania podatku.<sup>74</sup> Nie zmienia tego zawieszenie skutków czynności na gruncie prawa prywatnego.

Reguła kierowania się momentem faktu generatywnego przy ustalaniu stanu prawnego nie jest jednak wolna od wyjątków. Takim wyjątkiem jest np. opodatkowanie transakcji pozornej. Orzecznictwo Rady Stanu określiło, że w przypadku dokonania czynności ukrytej, wiążące będą regulacje podatkowe obowiązujące w momencie, gdy czynność ukryta została ujawniona przed administracją, nie zaś będące w mocy w czasie, gdy czynność prawna miała miejsce.<sup>75</sup> Moment zajścia faktu generatywnego podatku nie jest również rozstrzygający na gruncie procedury podatkowej.

## **6. Swoboda ustawodawcy w dziedzinie prawa międzyczasowego**

Wobec braku zakazu w Konstytucji stanowienia unormowań o charakterze retroaktywnym, poza obszarem prawa represyjnego oraz ograniczeniem wynikającym z poszanowania powagi rzeczy osądzonej, ustawodawca może stanowić normy działające z mocą wsteczną, jak również udzielić administra-

<sup>71</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 73 i 74.

<sup>72</sup> Zob. orzeczenie Rady Stanu z dnia 9 listopada 1991 roku 7ème et 10ème sous-sections, nr 104937, Lebon, s. 399.

<sup>73</sup> Podobnie Rada Stanu wskazała na konieczność respektowania całościowego charakteru pewnych przedsięwzięć rozciągniętych w czasie, jak np. kampanii rolnych. Dyspozycje normatywne dotyczące tego typu zdarzeń powinny dotyczyć całego okresu ich trwania, zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 65-66.

<sup>74</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 149 i 150.

<sup>75</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 149 i 150.

cji legitymacji do stanowienia tego typu norm prawych.<sup>76</sup> Przykładem tego typu regulacji jest orzeczenie, w którym Rada Stanu zaakceptowała możliwość stanowienia przepisów z efektem retroaktywnym od początku roku podatkowego 1996, celem redukcji deficytu budżetowego. Rada uznała, że ma do czynienia z przypadkiem retroaktywności legalnej, a jednoznaczną wolę ustawodawcy można wywieść między innymi z dokumentów sejmowych.<sup>77</sup> Innym przykładem są przepisy dotyczące rajów podatkowych. Regulacje te opodatkowują dochód uzyskany począwszy od zaakceptowania projektu ustawy przez rząd.<sup>78</sup> Podobne regulacje ze skutkiem wstecznym zawierają umowy o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu.<sup>79</sup>

## 7. Ograniczenia wstecznego stosowania prawa represyjnego

Istotne ograniczenia wstecznego stosowania prawa obowiązują w obszarze sankcji karnych.

W pierwszym rzędzie wynikają one z Deklaracji Praw Człowieka i Obywatela z 1789 roku. Ta regulacja należy do obszaru prawa konstytucyjnego.<sup>80</sup> Ograniczenie stanowienia sankcji karnych rozszerza się w piśmiennictwie na generalny zakaz stosowania wstecz norm o charakterze represyjnym. Przy zaakceptowaniu tego poglądu można byłoby włączyć tu również sankcje podatkowe.<sup>81</sup>

W oczach L. Philipa postępująca asymilacja sankcji fiskalnych do sankcji karnych stanowi jeden z elementów współczesnego prawa fiskalnego.<sup>82</sup>

<sup>76</sup> Rada Konstytucyjna wskazuje, że nie ma szczególnej zasady konstytucyjnej, która przeciwstawiałaby się retroaktywnemu charakterowi dyspozycji podatkowej, zob. decyzję Rady Konstytucyjnej z 29 grudnia 1986 r., nr 84-184 DC, (JO z 30 grudnia 1984 r., s. 4167).

<sup>77</sup> Zob. orzeczenie Rady Stanu z dnia 4 listopada 1996 roku, nr 177 162 i inne, RJF 1997, nr 5, c. 509.

<sup>78</sup> Zob. ustawę budżetową (*loi de finances*) na rok 1993 nr 92-1376 z dnia 30 grudnia 1992, *Driot fiscal* 1993, nr 1-2, c.1, s. 63.

<sup>79</sup> Zob. np. umowę międzynarodową pomiędzy Francją i Kazachstanem z dnia 3 lutego 1998 roku, o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu z dnia 3 lutego 1998 r., (JO z 15 kwietnia 2000 r., s. 5761 i nast.).

<sup>80</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 67.

<sup>81</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 67.

<sup>82</sup> Zob. L. Philip, *Les fondements constitutionnels des finances publiques*, Economica, Poche Finances publiques 1995, s. 54 i nast.

Potwierdzeniem tej tendencji jest fakt, że od 1982 roku Rada Konstytucyjna stosuje art. 8 Deklaracji Praw Człowieka i Obywatela w zakresie sankcji fiskalnych. W opinii Rady wspomniana dyspozycja Deklaracji dotyczy każdego rodzaju kary, nawet jeżeli jest ona wymierzana przez władzę administracyjną. Zakaz wstecznego działania sankcji w prawie fiskalnym znajduje więc swoje umocowanie w konstytucyjnym zakazie stanowienia praw retroaktywnych w dziedzinie represyjnej.<sup>83</sup> Z tego wyłączone są świadczenia mające charakter reparacji pieniężnych.<sup>84</sup> To wyklucza kwalifikację jako represyjnej dyspozycji przewidującej odsetki za opóźnienie w uregulowaniu daniny publicznoprawnej.

W orzecnictwie Rady Stanu początkowo jako kryterium podziału wskazywano obiektywny charakter podwyższenia należności na rzecz podmiotu publicznoprawnego.<sup>85</sup> W tym kontekście w literaturze przytacza się rozróżnienie na sankcje za naruszenia przedmiotowe (obiektywne) oraz intencjonalne. Te ostatnie wiązano zwłaszcza z przypadkami działania w złej wierze.<sup>86</sup> Nie bez znaczenia pozostawała wysokość wymierzonej dolegliwości finansowej.<sup>87</sup> Z czasem jednak, nad kryterium braku intencji zainteresowanego, podobnie jak w orzecnictwie Rady Konstytucyjnej, zaczęto przedkładać test czy przedmiotem dyspozycji jest reparacja szkody pieniężnej czy też represyjność.<sup>88</sup>

Rozróżnienie między dyspozycjami z zakresu prawa represyjnego i odszkodowawczego jest obecne również w orzecnictwie Europejskiego Trybunału Praw Człowieka. Do tych pierwszych Trybunał zaliczył np. uregulowania przewidujące podwyższone stawki podatkowe, które nie zmierzają do reparacji pieniężnych, ale są zorientowane na ukaranie nierzetelnego podatnika i powiązaną z tym prewencję.<sup>89</sup>

<sup>83</sup> Zob. decyzję Rady Konstytucyjnej z dnia 30 grudnia 1982 roku nr 82-155 DC, *Droit fiscal* 1983, nr 2-3, c. 47.

<sup>84</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 394.

<sup>85</sup> Zob. orzeczenie Rady Stanu z dnia 9 listopada 1988 r. Plénière, nr 68965, *Grisoni*, *Driot fiscal* 1989, nr 27, c. 1360.

<sup>86</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 397.

<sup>87</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 397.

<sup>88</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 396 i powołane tam orzecznictwo.

<sup>89</sup> Zob. orzeczenie Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 24 lutego 1994 roku, nr 3/1993/398/476, *Bendénoun France*, *Driot fiscal* 1994, nr 21-22, c. 989.



## 8. Retroaktywność *in mitius*

Stosowanie sankcji karnych z mocą wsteczną niesie ze sobą zagadnienie retroaktywności *in mitius*.<sup>90</sup> Ten wyjątek dopuszczający retroaktywne działanie norm represyjnych znajduje swe umocowanie zarówno w art. VIII Deklaracji Praw Człowieka, jak i w art. 112 Kodeksu karnego oraz art. 15 Międzynarodowego Paktu Praw Obywatelskich i Politycznych.<sup>91</sup>

Ważny głos dotyczący stosowania prawa represyjnego został wyrażony w orzeczeniu Rady Stanu z dnia 5 kwietnia 1996 roku.<sup>92</sup> Sąd wskazał potrzebę analizy całościowej dolegliwości związanej ze stosowaniem danej sankcji, a nie tylko prostego porównania dotychczasowej i nowej wysokości kary, np. w postaci należnej stawki kwotowej czy procentowej. Warto przypomnieć, że zgodnie z art. 112 Kodeksu karnego wyjątek *in mitius* nie dotyczy sytuacji ustalonych prawomocnymi orzeczeniami. Zasada ta znalazła uznanie również w obszarze związanym z prawem podatkowym.<sup>93</sup>

Orzecznictwo judykatury francuskiej w zakresie stosowania sankcji w prawie podatkowym porusza jednak problemy swoiste dla prawa podatkowego, stąd warto odwołać się do kilku rozstrzygnięć sygnalizujących tę specyfikę.

W opinii Rady Stanu unormowania podatkowe wyposażone w moc wsteczną nie mogą pociągać za sobą retroaktywnego działania sankcji podatkowych, na przykład będących reakcją na opóźnienie w złożeniu deklaracji podatkowej. Stanowisko to podzieli Sąd Kasacyjny.<sup>94</sup> Jego praktyczny zasięg jest ograniczony przez akceptację generalnej zasady nieretroaktywności w obszarze norm represyjnych. Tym niemniej może ono stanowić punkt wyjścia dla krytyki orzecznictwa Rady Stanu dopuszczającego uchwalenie przez ustawodawcę, ze skutkiem wstecznym, prawa sanującego wadliwe procedury kontroli opodatkowania. Ich retroaktywne przyjęcie umożliwia

<sup>90</sup> Zob. W. Wróbel, *Zmiana normatywna i zasady intertemporalne w prawie karnym*, Kraków 2003, s. 473 i nast.

<sup>91</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 398.

<sup>92</sup> Zob. orzeczenie Rady Stanu z dnia 5 kwietnia 1996 roku, Section Avis, nr 176611, *Houdmond*, *Driot fiscal* 1996, nr 25, c.765, s. 842.

<sup>93</sup> Zob. orzeczenie Rady Stanu z dnia 8 lipca 1998 roku, 8 ème et 9ème sous-sections, nr 184214, *RJF* 1998, nr 8-9, c. 942.

<sup>94</sup> Zob. orzeczenie Sądu Kasacyjnego z dnia 7 listopada 1989 roku, nr 88-12 059, *M. Daloz*, *Driot fiscal* 1989, nr 52, c. 2533.

wymierzanie sankcji, których stosowanie wcześniej nie było możliwe<sup>95</sup>. Wywołało to sprzeciw w piśmiennictwie przedmiotu.<sup>96</sup>

W 1980 roku Rada Konstytucyjna została postawiona przed koniecznością rozstrzygnięcia dopuszczalności podwyższenia z mocą wsteczną stawek opłat związanych ze sprzedażą alkoholu, wprowadzonych ustawą budżetową na 1981 rok. Skarżący podnosili zwłaszcza sprzeczność z art. VIII Deklaracji Praw Człowieka i Obywatela.<sup>97</sup> Rada przyjęła brak przesłanek dla stosowania zakazu retroaktywności w dziedzinie sankcji podatkowych, które nie mają charakter karnego.<sup>98</sup>

Ta linia rzecznictwa została jednak odrzucona w orzeczeniu z dnia 30 grudnia 1982 roku. Rada Konstytucyjna zaakceptowała tam szersze ujęcie sankcji ograniczonej regułą wstecznego działania prawa.<sup>99</sup> Zgodnie z tym orzeczeniem żadna kara (represja) nie powinna być stanowiona w powiązaniu z faktami wcześniejszymi niż data wejścia w życie ustawy, która ją wprowadza.

Sankcje cywilne, administracyjne bądź karne należą do różnych gałęzi prawa. Nie dziwi wątpliwości, czy zmianę sankcji z karnych na administracyjne bądź cywilne można uznać za rodzaj nowelizacji *in mitius*.<sup>100</sup> Zagadnienie to choć niejednoznaczne, wydaje się przynosić odpowiedź pozytywną. Ostateczna ocena zależy jednak od całokształtu okoliczności konkretnej nowelizacji.

W orzeczeniu z dnia 20 stycznia 1991 roku Rada Konstytucyjna przyznała, że reguła szerokiej dopuszczalności retroaktywności *in mitius* ma rangę konstytucyjną.<sup>101</sup>

## 9. Niektóre rozwiązania podatkowe a retroaktywność

Stosowanie w prawie podatkowym określonych konwencji związanych z wyznaczeniem okresów rozliczeniowych, kształtowaniem stanów podat-

<sup>95</sup> Zob. orzeczenie Rady Stanu z dnia 17 czerwca 1998 roku, 8 ème et 9ème sous-sections, nr 179443, *M. Paco Rabanne*, *Driot fiscal* 1998, nr 41, c. 868.

<sup>96</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 391.

<sup>97</sup> Zob. K.A. Koukaou, *La rétroactivité...*, s. 174.

<sup>98</sup> Zob. K.A. Koukaou, *La rétroactivité...*, s. 174.

<sup>99</sup> Zob. K.A. Koukaou, *La rétroactivité...*, s. 175.

<sup>100</sup> Zob. K.A. Koukaou, *La rétroactivité...*, s. 204.

<sup>101</sup> Zob. K.A. Koukaou, *La rétroactivité...*, s. 202. Warto zaznaczyć, że przy pracach nad projektem kodeksu karnego proponowano – bez powodzenia – jednoznaczne wyłączenie obowiązywania tej zasady przy unormowaniach ekonomicznych.

kowych, akceptacji bądź też odrzucenia dopuszczalności samoobliczenia podatku, jest powodem pojawienia się licznych problemów charakterystycznych dla tego działu prawa.

Szczególnie trudności łączą się z okresowym rozliczaniem niektórych podatków. Chodzi zwłaszcza o zasadę roczności podatku dochodowego. Rada Stanu wskazuje, że skoro podatek jest roczny, to fakt wywoławczy obowiązku podatkowego może być umiejscowiony tylko na końcu tego okresu, a podatek winien być określony zgodnie z wówczas obowiązującym ustawodawstwem.<sup>102</sup> W przypadku osób fizycznych będzie to zawsze trzydziesty pierwszy grudnia, natomiast w przypadku osób prawnych, ostatni dzień roku obrachunkowego.<sup>103</sup> W tym stanie rzeczy ustawa, która weszła w życie pod koniec roku będzie zarządzała podatkiem od dochodu całego okresu.

Powołując się na to stanowisko Rady Stanu ustawodawca niejednokrotnie decyduje się na wprowadzenie nowelizacji podatku dochodowego w trakcie roku<sup>104</sup>. Niekiedy działania te zmierzają do usankcjonowania istniejącej już praktyki organów podatkowych nie posiadającej wcześniej należytego umocowania prawnego. Dzieje się tak zwłaszcza, jeżeli pojawia się ryzyko kwestionowania działań administracji przed sądownictwem administracyjnym.<sup>105</sup>

Inne problemy pojawiają się w sytuacji, gdy wcześniejsza dyspozycja podatkowa przewidywała możliwość realizacji określonego stanu w dłuższym okresie czasu. Często chodzi tu o realizację określonych ulg, odliczeń itd. Zdaniem Rady Stanu, w takim przypadku efekty sytuacji prawnej podatnika nie mają trwałego charakteru.<sup>106</sup> Nowa ustawa podatkowa decyduje o jej opodatkowaniu w okresach przypadających na czas jej obowiązywania.<sup>107</sup>

Sąd Kasacyjny dopuścił możliwość bezpośredniego stosowania nowego unormowania do sytuacji kontraktowej, w ten sposób, że nowa ustawa kształtuje

<sup>102</sup> Zob. np. orzeczenie Rady Stanu z dnia 11 października 1974 roku, nr 85-117, Lebon, s. 484.

<sup>103</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 75 i 76.

<sup>104</sup> Zob. K.A. Koukaou, *La rétroactivité...*, s. 40 i 41.

<sup>105</sup> Zob. K.A. Koukaou, *La rétroactivité...*, s. 40 i 41.

<sup>106</sup> Zob. orzeczenie Rady Stanu z dnia 10 grudnia 1999 roku, 8ème et 9ème sous-sections, nr 196102, M. Borusin, *Droit fiscal 2000*, nr 9, c. 150.

<sup>107</sup> Zob. J. Heron, *Principes du droit transitoire*, Dalloz, Collection Philosophie et théorie générale du droit, 1996, s. 96 i nast.

jedynie skutki na przyszłość od jej daty wejścia w życie.<sup>108</sup> To rozwiązanie ma zastosowanie również na gruncie podatkowym.<sup>109</sup>

W piśmiennictwie oraz orzecznictwie Rady Konstytucyjnej artykułuje się tezę, iż przyspieszone ustanie zwolnienia podatkowego nie jest źródłem retroaktywności, lecz retrospektywności.<sup>110</sup> Rada Konstytucyjna przypominała, że zasada nieretroaktywności ma podstawę konstytucyjną jedynie w dziedzinie represyjnej, a skrócenie okresu zwolnienia od podatku nie ma charakteru sankcji.<sup>111</sup> Zatem ustawodawca jest uprawniony do przyjęcia dyspozycji skracającej okres tego zwolnienia, gdyż żadna wartość konstytucyjna nie zabrania ustawodawcy ograniczyć czasookres trwania zwolnienia podatkowego.<sup>112</sup> Przykładem regulacji, która skróciła okres korzystnych rozwiązań podatkowych z tytułu kontraktów małżeńskich jest art. 24 ustawy budżetowej na rok 1983,<sup>113</sup> czy też art. 16 ustawy budżetowej na rok 1990, który skracał okres zwolnienia.<sup>114</sup>

W literaturze zwraca się uwagę na różnicę pomiędzy uchYLENIEM na przyszłość istnienia pewnej instytucji a WYCOFANIEM jej ze skutkiem wstecznym.<sup>115</sup> Podkreśla się przy tym, że retrospektywnej zmianie prawa nie stoi na przeszkodzie zasada równości.<sup>116</sup>

## 10. Inne ograniczenia retroaktywności

W praktyce obrotu gospodarczego podatnicy odwołują się do różnych środków, aby uchronić się przed skutkami norm retroaktywnych. Szczególnie interesująca jest próba podważenia podatkowego znaczenia operacji gospodarczych w oparciu o tzw. teorię przyczyny.

<sup>108</sup> Zob. orzeczenie Sądu Kasacyjnego Civil 3ème z dnia 13 listopada 1984 roku, nr 83-14 566, Bull. Civ III, nr 189, s. 148.

<sup>109</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 80.

<sup>110</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 95 i 96.

<sup>111</sup> Zob. orzeczenie Rady Konstytucyjnej z dnia 29 grudnia 1989 roku nr 89-268 DC, RJF 2/ 90, nr 195.

<sup>112</sup> Zob. K.A. Koukaou, *La rétroactivité...*, s. 27.

<sup>113</sup> Zob. K.A. Koukaou, *La rétroactivité...*, s. 28.

<sup>114</sup> Chodzi o ustawę budżetową (*loi de finances*) na rok 1990 z dnia 29 grudnia 1989 roku, (JO z 30 grudnia 1989r., s.16500); zob. też K.A. Koukaou, *La rétroactivité...*, s. 191 i 192.

<sup>115</sup> K.A. Koukaou, *La rétroactivité...*, s. 183.

<sup>116</sup> Zob. orzeczenie Rady Konstytucyjnej z dnia 29 listopada 1983, nr 83-164 DC, cytowane w opracowaniu K.A. Koukaou, *La rétroactivité...*, s. 186.

Relacja prawa podatkowego do prawa cywilnego oparta jest o szczególny rodzaj zależności. Status czynności na płaszczyźnie cywilnoprawnej zwykle ma znaczenie dla ich skutków na gruncie prawa podatkowego. Trudno nie dostrzec faktu, że sytuacje prawa prywatnego stanowią element hipotezy normy podatkowoprawnej.<sup>117</sup> Wadliwość czynności w prawie cywilnym może powodować istotne skutki w prawie podatkowym.<sup>118</sup> Pozbawienie przez ustawodawcę ekonomicznego znaczenia wcześniej przeprowadzonych transakcji może być podstawą traktowania ich jako bezskutecznych na płaszczyźnie prawa prywatnego. To z kolei mogłoby pociągać określone skutki podatkowe.

Innym ograniczeniem prawodawcy jest reguła nakazująca poszanowanie prawa do sprawiedliwego procesu.

Ustęp 1 artykułu 6 Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności gwarantuje prawo do sprawiedliwego procesu. W kontekście wstecznego działania prawa narzuca się pytanie o zachowanie korespondujących ze sobą pozycji stron przed sądem administracyjnym. W literaturze określa się ją niekiedy zasadą „równości broni”, którymi dysponują strony procesowe.<sup>119</sup> Jej zachowanie można poddać w wątpliwość, jeżeli administracja skarbową jest władna modyfikować unormowania podatkowe z mocą wsteczną.

Posługując się terminologią sportową, P. Serlooten uważa za naganne zmienianie przez prawodawcę „reguł gry” w jej trakcie na korzyść administracji publicznej, zwłaszcza jeżeli pozycja organów podatkowych jest zagrożona. Takie działanie może być powodem pogłębienia się poczucia niepewności stron sporów fiskalnych i utraty zaufania obywateli do państwa.<sup>120</sup> Zdaniem M. C. Bergerčsa, jeżeli stabilność jest esencją systemów sądowych, to przyjęcie rozwiązania przeciwnego oznacza negację koncepcji prawa.<sup>121</sup> W tym

<sup>117</sup> Zob. R. Mastalski, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Warszawa 1995, s. 36 i nast.

<sup>118</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 221. W pewnych przypadkach, np. przy anulowaniu mał ństwa, mimo upadku czynności prawa prywatnego, prawo podatkowe nie wzrusza jednak istniejących rozliczeń podatkowych.

<sup>119</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 402 i 403.

<sup>120</sup> Zob. P. Serlooten, *Morale et fiscalité des affaires*, in *La morale et le droit des affaires*, Centre de droit des affaires de l'Université des sciences sociales de Toulouse, Montchrestien, 1996, s. 131 i nast.

<sup>121</sup> Zob. M.C. Berger s, *La contingence et le contentieux fiscal*, Droit fiscal 1999, nr 10 s. 429.

kontekście w piśmiennictwie przypomina się, że – ze względu na szerokie zastosowanie technik retroaktywnych – w praktyce orzeczniczej spory fiskalne są naznaczone daleko idącą przypadkowością i nieprzewidywalnością.<sup>122</sup>

Retroaktywna zamiana prawodawstwa budzi wątpliwości również z punktu widzenia zasady podziału władzy, opartej na art. XVI Deklaracji Praw Człowieka i Obywatela z 1789 roku.<sup>123</sup> Niezależność władzy sądowniczej, wynikająca z art. 6 Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności, stanowi fundament prawidłowego działania sądów.<sup>124</sup> Naruszenie powagi rzeczy osądzonej oznaczałoby pogwałcenie zasady podziału władzy. Prawo retroaktywne nie może być podstawą orzeczeń na etapach postępowań nadzwyczajnych. Znajduje to potwierdzenie w orzeczeniach Sądu Kasacyjnego z 15 maja 1990 roku oraz z 21 grudnia 1990 roku. Wyjątkiem są jedynie normy interpretacyjne (retroaktywne naturalnie).<sup>125</sup> W doktrynie cywilistycznej mówi się o ich tzw. wzmożonej retroaktywności.<sup>126</sup> Oznacza to, że ograniczenie to dotyczy również retroaktywności *in favorem* oraz retroaktywności *in mittius*.<sup>127</sup> Ustawodawca chcąc zaznaczyć swą akceptację dla omawianego ograniczenia stanowi niekiedy wprost, że dana regulacja nie dotyczy sytuacji rozstrzygniętych decyzją posiadającą przymiot powagi rzeczy osądzonej.<sup>128</sup> Przykładem jest ustawa budżetowa na 1998 rok.<sup>129</sup>

Innym, często podnoszonym argumentem, jest zarzut arbitralnego ustalania zasad opodatkowania. Każde opodatkowanie jest *sui generis* ingerencją w prawo własności. Ustawa podatkowa retroaktywna może szczególnie łatwo być nośnikiem opodatkowania arbitralnego, służącego realizacji celów politycznych.

## 11. Prawo proceduralne a retroaktywność

Odrębną problematykę stanowi działanie wstecz prawa proceduralnego. Generalna zasada w postępowaniu sądowym nakazuje bezpośrednio stosować

<sup>122</sup> Zob. M.C. Bergerès, *La contingence...*, s. 429.

<sup>123</sup> Zob. O.Debat, *La rétroactivité...*, s. 221.

<sup>124</sup> Zob. O.Debat, *La rétroactivité...*, s. 403.

<sup>125</sup> Zob. O.Debat, *La rétroactivité...*, s. 385 i 386.

<sup>126</sup> Zob. P. Roubier, *De l'effet des lois nouvelles sur les process en cours*, in *Mélanges Maury*, Tom 2, Dalloz, 1960, s. 513 i nast.

<sup>127</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 387.

<sup>128</sup> Zob. K.A. Koukaou, *La rétroactivité...*, s. 155.

<sup>129</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 387.

wanie ustawy, przy czym akty zakończone nie mogą być poddane w wątpliwość przez nową normę. Regułę tę stosuje się również w prawie podatkowym.<sup>130</sup> Stąd zasady procedury podatkowej stosują się tylko do formalności dokonanych po ich dacie wejścia w życie.

Również w orzecznictwie podatkowym dominuje w tym zakresie zasada bezpośredniego stosowania nowej ustawy. W 1991 roku Rada Stanu zaakceptowała aplikację w prawie podatkowym zasad ogólnych dotyczących prawa procesowego. Oznacza to bezpośrednie działanie nowego prawa do działań podejmowanych po jego wejściu w życie, przy czym nie dotyczy to procedur, które nie mogą być ponownie rozpoczęte, jak również związanych z upływem terminów, które zakończyły swój bieg przed wejściem w życie nowego prawa.<sup>131</sup> Jeżeli nowa ustawa wprowadza nową formalność i modyfikuje warunki wydania decyzji, znajduje ona natychmiastowe zastosowanie do prowadzonych postępowań.<sup>132</sup> W tym zakresie orzecznictwo Rady Stanu jest zgodne ze stanowiskiem Sądu Kasacyjnego.<sup>133</sup>

Warto odnotować propozycję odnoszenia przepisów proceduralnych do czasu faktu wywoławczego obowiązku podatkowego bądź ściągalskości podatku.<sup>134</sup> Administracja skarbową pozostaje niechętna tym propozycjom. Stąd w wewnętrznych instrukcjach została potwierdzona konieczność zachowywania reguł postępowania obowiązujących w dacie dokonywania poszczególnych aktów procesowych.<sup>135</sup> Tej jednomyślności brakuje jednak w obszarze reguł dowodowych. W tym bowiem przypadku w orzecznictwie administracyjnym znaczącym uznaniem cieszy się stanowisko o stosowaniu zasad obowiązujących w okresie, w którym miał miejsce fakt wywoławczy obowiązku podatkowego, a zatem utrzymaniem jednności z reżimem prawa podatkowego materialnego. Rozwiązanie to jest krytykowane w orzecznictwie Sądu Kasacyjnego.<sup>136</sup>

<sup>130</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 85.

<sup>131</sup> Zob. K.A. Koukaou, *La rétroactivité...*, s. 168.

<sup>132</sup> Zob. K.A. Koukaou, *La rétroactivité...*, s. 168 i 169.

<sup>133</sup> Zob. Raport Sądu Kasacyjnego na 1991 rok, s. 336, przywołany w opracowaniu K.A. Koukaou, *La rétroactivité...*, s. 169.

<sup>134</sup> Zob. K.A. Koukaou, *La rétroactivité...*, s. 171.

<sup>135</sup> Zob. K.A. Koukaou, *La rétroactivité...*, s. 170.

<sup>136</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 97 i 98.

## 12. Przedawnienie a retroaktywność

Na płaszczyźnie poszanowania sytuacji definitywnie skonsolidowanych, obok instytucji powagi rzeczy osądzonej, istotne jest respektowanie zasad dotyczących modyfikacji terminów przedawnienia.

W prawie prywatnym nowa norma nie będzie retroaktywna pod warunkiem, że upływ wcześniejszego okresu zachowuje znaczenie nadane przez wcześniejsze prawo, a nowy termin będzie natychmiast zastosowany. Zarówno w przypadku skrócenia jak i wydłużenia terminu łączy się to z zaliczeniem czasookresu, który upłynął przed wejściem w życie nowej ustawy, z zastrzeżeniem przyjęcia przez ustawodawcę odmiennych rozwiązań.<sup>137</sup>

W prawie podatkowym stanowisko Rady Stanu ewoluowało. Początkowo odpowiadało ono zasadom prawa prywatnego. W razie zredukowania terminu, nowy termin był natychmiastowo stosowany i biegł on od czasu wejścia w życie nowej ustawy. Sąd winien jednak stosować termin dawny, jeżeli wygaśł on przed upływem nowego terminu liczonego od wejścia w życie nowej ustawy.<sup>138</sup>

W orzeczeniu z 6 kwietnia 1998 roku Rada Stanu zdecydowała, że skracanie lub przedłużenie terminu nie może znaleźć zastosowania dla opodatkowania, którego fakt wywoławczy obowiązku podatkowego był wcześniejszy niż wejście w życie nowej ustawy. To rozwiązanie było uzasadniane między innymi przekonaniem, że w prawie intertemporalnym stosowanie norm przejściowych musi uwzględniać reguły techniki podatkowej.<sup>139</sup> To stanowisko, potwierdzone w orzeczeniu Rady Stanu z 31 stycznia 2001 roku, jest odbierane w piśmiennictwie jak znaczące uproszczenie wobec wcześniejszych rozwiązań.<sup>140</sup>

W odpowiedzi na wahania judykatury w piśmiennictwie zwrócono uwagę na powiązanie sankcji prawa karnego z przepisami podatkowymi. Podkreślano, że stosowanie wcześniejszej ustawy podatkowej przy liczeniu terminów

<sup>137</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 87 i 88.

<sup>138</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 88 i 89.

<sup>139</sup> Zob. orzeczenie Rady Stanu z 6 kwietnia 1998 roku, 8ème et 9ème sous-sections, nr 147642, *Trilly*, *Droit fiscal* nr 37, c. 773.

<sup>140</sup> Zob. S. Verclytte, *Application de la loi fiscale dans le temps; une décennie riche d'évolutions*, RJF 1998, nr 6, s. 459 i nast.; zob. też. orzeczenie Rady Stanu z dnia 31 stycznia 2001 roku, 3ème et 8ème sous-sections, nr 195 599, *Commune de Frénouville*, *Droit fiscal* 2001, nr 27, c. 627.



przedawnienia nie powinno jednak stawać na przeszkodzie aplikacji dyrektywy *lex mitior agit* do sankcji karnych.<sup>141</sup> Na marginesie warto zaznaczyć, że takie rozwiązanie może prowadzić do przedawnienia karalności przed wygaśnięciem zobowiązania podatkowego.

Niezależnie od dylematów związanych z przedłużaniem i skracaniem terminów podatkowych, ustaloną zasadą jest to, że nowe prawo nie może przywracać terminu przedawnienia, który upłynął przed jego wejściem w życie. Rada Konstytucyjna podniosła ją do rangi zasady konstytucyjnej i od 1991 roku podtrzymuje pogląd o niedopuszczalności stanowienia prawa retroaktywnego działającego na niekorzyść podatnika przez przywrócenie okresu przedawnienia po jego upływie.<sup>142</sup> Stanowisko Rady wydaje się dotyczyć przedawnienia ogółem. Chodzi zarówno o przypadki terminów w kwestii wymiaru sankcji, jak i terminów przedawnienia wymiaru podatku.<sup>143</sup>

### 13. Urzędowe interpretacje prawa podatkowego

Zjawisko retroaktywności w prawie publicznym można analizować z punktu widzenia zmiany prawa pozytywnego. Innej płaszczyzny systemu prawa *sensu largo* dotyczy zmiana interpretacji urzędowych wydawanych przez administrację.

W pierwszym rzędzie należy dostrzec różnice w podejściu we francuskim piśmiennictwie do zmiany interpretacji podatkowej na korzyść bądź na niekorzyść podatnika.

W przypadku tej pierwszej, próba przypisania interpretacji skutku wstecznego w postępowaniu przed sądem administracyjny zwykle nie okaże się satysfakcjonująca.<sup>144</sup>

W przypadku zmiany na niekorzyść podatnika, dużo będzie zależało od poziomu związania administracji skarbowej deklarowaną wcześniej

<sup>141</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 91.

<sup>142</sup> Zob. decyzję Rady Konstytucyjnej z dnia 24 lipca 1991 roku nr 91-298 DC, *Driot fiscal* 1991, nr 50, c. 2413.

<sup>143</sup> W sądownictwie administracyjnym zdarzają się jednak orzeczenia „wzruszające” zapadłe już terminy przedawnienia. Przykładowo w oczach Sądu Administracyjnego Apelacyjnego Marsylii uznanie znalazła sanacja aktów administracyjnych odnoszących się do przedawnionych już zobowiązań podatkowych, zob. orzeczenie tego Sądu z dnia 1 lipca 1999 roku, Plénière, nr 96-1848, *M Colombeau*, *Driot fiscal* 2000, nr 20, c. 396.

<sup>144</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 333.

interpretacją. Jeżeli nowa interpretacja organów podatkowych jest zdaniem sędziego prawidłowa, w braku unormowań szczególnych, winien on przyjąć to rozwiązanie jako zgodne z obowiązującym prawem. Można zapytać jaki jest w takim układzie sens ujawniania stanowiska organów skarbowych. Wydaje się, że ich rolą jest zagwarantowanie podatnikowi, że sama administracja nie będzie kontestowała tego co wynika z jej wcześniejszego stanowiska.

Nie wszystkie interpretacje organów skarbowych są niekorzystne dla podatników. Zdarza się, że administracja fiskalna pomimo przyjęcia przez sąd radykalniejszej interpretacji prawa, wciąż trzyma się poglądu bardziej liberalnego. Stosowanie się wówczas do stanowiska administracji podatkowej nie powoduje przynajmniej negatywnej reakcji organów skarbowych.<sup>145</sup>

Przepisem, który odgrywa kluczową rolę w ochronie podatnika przed wsteczną zmianą interpretacji podatkowych jest art. L. 80A Księgi procedury podatkowej (LPF). Generalnie rzecz ujmując wprowadza on zasadę nieretroaktywności zmian doktryny administracyjnej na niekorzyść podatnika. Administracja może oczywiście zmieniać interpretację na przyszłość. Podobnie jak przy stanie ustawodawstwa, kluczowy jest moment zaistnienia faktu wywoławczego obowiązku podatkowego.<sup>146</sup>

Istnieją określone reguły związane ze stosowaniem interpretacji. Zgodnie z art. L. 80A LPF *in principio* na ochronę przed wsteczną zmianą interpretacji może liczyć ten, kto przed wydaniem decyzji złożył deklarację lub dokonał bez wezwania zapłaty podatku. Zgodnie z dalszą częścią tego przepisu, nie wymaga się spełnienia tych warunków wobec podatników opierających się na interpretacjach opublikowanych.<sup>147</sup>

Interpretacja organu podatkowego, na którą powołuje się podatnik musi być jasna i stanowcza. Nie mogą być to jedynie zalecenia dla pracowników aparatu skarbowego albo rekomendacje określonego stanowiska. Interpretacja ta nie może pozostawiać miejsca na uznanie ani być dwuznaczna. Treść interpretacji należy czytać dosłownie. Musi się ona pojawić po wejściu w życie normy prawnej, a nowa interpretacja winna mieć tą samą rangę, co interpretacja uchylana.<sup>148</sup>

<sup>145</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 339.

<sup>146</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 340.

<sup>147</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 342-345.

<sup>148</sup> Warto odnotować orzeczenie Rada Stanu z dnia 28 kwietnia 1976 roku, w którym Rada orzekła, że podatnik nie będzie mógł skutecznie powoływać się na okólnik późniejszy niż moment wymagalności podatku, zob. orzeczenie z 28 kwietnia 1976 roku, 7ème et 9ème

Zależnie od przypadku, o którym mowa w tym przepisie, ażeby skorzystać z ochrony, którą daje art. L. 80A LPF, interpretacja winna być wydana przed zapłaceniem podatku bądź przynajmniej przed złożeniem deklaracji podatkowej.<sup>149</sup>

Ograniczenie wynikające z art. L. 80A LPF stało się przyczynkiem do wyrażenia przez Radę Stanu opinii, że retroaktywne prawodawstwo stanowi usprawiedliwienie dla retroaktywności związanej z nim interpretacji administracyjnej.<sup>150</sup>

Dodatkowe rozszerzenie granic gwarancji przyniósł art. L. 80B LPF. Wszedł on w życie w 1987 roku. Podobnie jak przy art. L. 80A LPF, dotyczy interpretacji jasnych i czytelnych. Udzielona gwarancja obejmuje wsteczne podwyższenie podatku i nie może być oparta na milczeniu administracji.<sup>151</sup>

Warto zauważyć, że reguły ustalone w art. L. 80A i L. 80B LPF stanowią podstawę dla tworzenia *quasi* norm interpretacyjnych *in favorem*. Taki stan rzeczy może w efekcie prowadzić do autonomicznej polityki fiskalnej administracji i naruszenia konstytucyjnej zasady równości.

Orzecznictwo przyjęło zastosowanie art. L. 80A LPF poza prawem wewnętrznym.<sup>152</sup> Pogląd o szerokim zakresie zastosowania art. L. 80A LPF nie jest jednak powszechnie przyjęty.<sup>153</sup>

sous-sections, nr 95319, RJF 1976, nr 6, c. 274. Do zmiany interpretacji urzędowych przyjmuje się aplikację reguł, które są stosowne do prawodawstwa. Stąd aktualności nabiera zagadnienie podważenia znaczenia prawnego czynności, z powodu upadku perspektyw realizacji ich przyczyny prawnej, zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 365 i nast.

<sup>149</sup> Warto zauważyć, że Sąd Kasacyjny nie zawsze przestrzega tego ostatniego ograniczenia, zob. orzeczenie Sądu Kasacyjnego z dnia 7 stycznia 1997 roku, nr 95-11 687, nr 53P, *Le Quotiden Juridique* 1997, nr 8, s. 6 i 7.

<sup>150</sup> Zob. orzeczenie Rady Stanu z dnia 27 lutego 1991 roku, 7ème et 9ème sous-sections, nr 71146, *SCI Raspail*, *Driot fiscal* 1992, nr 13, c. 672.

<sup>151</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 347 i 350. Jednak nie zawsze milczenie administracji jest pozbawione znaczenia prawnego. Przykładem jest art. L. 64B LPF, gdzie bezczynność administracji jest traktowana jako zgoda na interpretację proponowaną przez podatnika.

<sup>152</sup> Przykładem jest orzeczenie Sądu Administracyjnego Apelacyjnego Paryża z 1991 roku, zob. orzeczenie tego Sądu z dnia 17 grudnia 1991 roku, Plénière, nr 90357, *SARL Restauration Gestion Service (RGS)*, *Droit fiscal* 1992, nr 18, c. 944.

<sup>153</sup> Zdaniem Komisarza Rządowego M.D.Hagelsteena przepis ten dotyczy tylko prawa wewnętrznego, gdyż administracja nie może wiązać interpretować prawa unijnego, zob. uwagi M.D. Hagelsteena do orzeczenia Rady Stanu z dnia 22 grudnia 1989 roku, *Assemblée*, nr 86113, *Cercle militaire miste de la caserne Mortier*, RJF 1990, nr 2, c. 130, s. 89 i nast.

Interesujący kierunek interpretacyjny wyznacza podejście stanowisko, zgodnie z którym organy podatkowe nie mogą odmówić podatnikowi zastosowania opublikowanej interpretacji powołując się na zamiar nadużycia prawa. W rzeczonym stanie faktycznym administracja skarbową mogłaby jedynie starać się wykazać, że podatnik nie spełnił wszystkich przesłanek wymaganych w interpretacji.<sup>154</sup>

Zmiana stanowiska organów podatkowych nie jest wolna od zarzutów retroaktywności faktycznej. Interpretacja pojawiająca się w trakcie roku podatkowego dotycząca podatku dochodowego i stosująca się do transakcji poprzedzających jej wydanie, jest niewątpliwie *quasi* retrospektywna.<sup>155</sup>

Dodatkowych wątpliwości dostarcza praktyka deklarowania retroaktywności interpretacji wprost przez administrację skarbową. Początkowo Rada Stanu brała pod uwagę wskazania organów podatkowych.<sup>156</sup> Przełomowe w tej materii było orzeczenie z dnia 5 października 1988 roku.<sup>157</sup> Zarzucono w nim administracji arbitralne samookreślenie zakresu zastosowania wstecz własnych interpretacji. Zdaniem Sądu nie można zaakceptować rozszerzania przez administrację zakresu zastosowania przepisów ustawowych, nawet jeżeli łączy się to z wykładnią korzystną dla podatnika. Orzeczenie to jest ukierunkowane przeciw udzielaniu władzy wykonawczej samoistnej legitymacji stanowienia prawa, nawet jeżeli nie szkodzi ono bezpośrednio za interesowanym.

W literaturze zwraca się uwagę na różnice pomiędzy interpretacją administracyjną a ustawodawstwem będącym nośnikiem norm interpretacyjnych. Ta pierwsza w zasadzie nie powinna być stosowana wstecz, w przeciwieństwie do ustawodawstwa interpretacyjnego naturalnie retroaktywnego.<sup>158</sup>

<sup>154</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 361. Na organach skarbowych ciąży obowiązek redagowania interpretacji w ten sposób, by nie stanowiły one sposobności dla podatników do jakichkolwiek nadużyć.

<sup>155</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 355, 371-373.

<sup>156</sup> Zob. orzeczenie Rady Stanu z dnia 22 lutego 1982 roku, 7ème et 9ème sous-sections, nr 22116, RJF 1982, nr 5, c. 319.

<sup>157</sup> Zob. orzeczenie Rady Stanu z dnia 5 października 1988 roku, 7ème et 9ème sous-sections, nr 62247, RJF 1988, nr 6, c. 616.

<sup>158</sup> Gwarancje oparte na art. L. 80A i L. 80B LPF zmierzają jedynie do powstrzymania administracji przed kontestowaniem rozwiązań wcześniej zalecanych przez organy skarbowe. Zdaniem J. Turota gwarancje te stanowią zatem rodzaj reguły proceduralnej, zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 356 i 370.

Również Sąd Administracyjny Paryża sprzeciwił się wykorzystywaniu interpretacji organów skarbowych dla prowadzenia działalności *quasi* legislacyjnej.<sup>159</sup>

Reakcją ustawodawcy na pojawienie się korzystnej interpretacji podatkowej może być jednak retroaktywna zmiana obowiązującego prawodawstwa. Przykładem jest modyfikacja w 1998 roku art. 8 Powszechnego kodeksu podatkowego (CGI) zmierzająca w kierunku przeciwnym do rozwiązań przyjętych przez administrację podatkową. Ustawodawca wyraźnie nadał przepisom moc wsteczną, z zastrzeżeniem spraw zakończonych decyzją ostateczną.<sup>160</sup>

#### 14. Znaczenie interesu ogólnego

Nawet przy ogólnym spojrzeniu na problematykę retroaktywności we francuskim prawie podatkowym można dostrzec rosnące znaczenie interesu ogólnego.

Rada Konstytucyjna często podkreśla fakt, że żadna zasada Konstytucji nie przeciwstawia się wprost działaniu wstecz norm *strictae* podatkowych. W tym świetle element interesu ogólnego jawi się dodatkowym kryterium, które może przesądzić ostatecznie o akceptacji dla działania prawa wstecz.<sup>161</sup>

Już w orzeczeniu z dnia 22 lipca 1980 roku Rada Konstytucyjna wskazała, że interwencja parlamentu prowadząca do walidacji aktów administracyjnych winna spoczywać na motywach interesu ogólnego.<sup>162</sup> Od 1986 roku w orzecznictwie Rady obecna jest generalna zgoda, że interes ogólny może usprawiedliwić odejście od dyspozycji art. 2 Kodeksu cywilnego.<sup>163</sup> Podobnie zasada proporcjonalności, stanowi stałe kryterium kontroli retroaktywnych ustaw podatkowych.<sup>164</sup> Dotyczy ona zarówno założonego celu, jak i przyjętych środków jego realizacji.

<sup>159</sup> Zob. orzeczenie Sądu Administracyjnego Apelacyjnego Paryża z dnia 17 grudnia 1991 roku, Plénière, nr 90357, *SARL Restauration Gestion Service (RGS)*, Droit fiscal 1992, nr 18, c. 944.

<sup>160</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 375.

<sup>161</sup> Z uwagi na interes ogólny, Rada Konstytucyjna dopuszcza stanowienie przez ustawodawcę w dziedzinie podatków norm działających z mocą wsteczną, z zastrzeżeniem jednak poszanowania sytuacji w których wydano decyzje posiadające przymiot powagi rzeczy osądzonej, zob. K.A. Koukaou, *La rétroactivité...*, s. 180.

<sup>162</sup> Zob. decyzję Rady Konstytucyjnej z dnia 22 lipca 1980 roku nr 80-119 DC, (JO z 24 lipca 1980 r., s.1868).

<sup>163</sup> Zob. K.A. Koukaou, *La rétroactivité...*, s. 175.

<sup>164</sup> Zob. O. Debat, op. cit., s. 426 i 427.

Aby trafnie ocenić badane unormowania Rada Konstytucyjna chętnie sięga do prac przygotowawczych, w tym parlamentarnych.<sup>165</sup> Tego typu praktyka znajduje też zrozumienie we francuskim piśmiennictwie. Podnosi się tam, że brak bezpośrednich odwołań do motywów interesu publicznego może świadczyć o ich braku przy wprowadzaniu retroaktywnej regulacji.<sup>166</sup>

Warto odnotować, że sama koncepcja interesu ogólnego nie jest z góry ustalona. Jej treść jest wzbogacana przez kolejne orzeczenia Rady Konstytucyjnej. Z istniejących już elementów widać, że interes ogólny nie ogranicza się jedynie do interesu państwa.<sup>167</sup> Rada nie jest przychylna deklarowaniu konstytucyjności uregulowań mających za cel jedynie dążenie do zaspokojenia interesów finansowych kraju. Takie podejście wykluczałoby bowiem sens istnienia kryterium interesu ogólnego w przedstawionym tu kształcie.

Nadanie znaczenia kryterium interesu ogólnego jest niewątpliwie próbą poszukiwania generalnych zasad pozwalających skutecznie i sprawnie oceniać dopuszczalność działania norm z mocą wsteczną. Wyrazem tych samych tendencji było pojawienie się w listopadzie 1998 roku projektu ustawy mającej na celu nadanie zasadzie nieretroaktywności w dziedzinie podatkowej zasady rangi konstytucyjnej. Propozycja ta miała w przyszłości stanowić podstawę do orzekania niekonstytucyjności regulacji retrospektywnych zmierzających do likwidacji korzyści podatkowych przed upływem zastrzeżonego uprzednio limitu czasowego.<sup>168</sup> Projekt nie zyskał jednak uznania w parlamencie.

## 15. Pozytywne strony retroaktywności

W literaturze dostrzega się pewne pozytywne strony działania norm z mocą wsteczną. Pomimo pejoratywnych skojarzeń retroaktywność przynosi niekiedy korzystne efekty. Przykładem jest retroaktywność naturalna, która może odpowiadać zapotrzebowaniom na jednoznaczną interpretację prawa.<sup>169</sup>

<sup>165</sup> Zob. J. Turot, *Les lois...*, s. 655 i nast.

<sup>166</sup> Zob. J. Turot, *Les lois...*, s. 655 i nast.

<sup>167</sup> Zob. decyzję Rady Konstytucyjnej z dnia 28 grudnia 1995 roku nr 95-369DC, (JO z 31 grudnia 1995 roku, s.19099 i nast.).

<sup>168</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 171.

<sup>169</sup> Doktryna i orzecznictwo w zasadzie dopuszcza możliwość stanowienia przez ustawodawcę norm retroaktywnych o charakterze interpretacyjnym bądź korzystnych dla podatnika, zob. K.A. Koukaou, *La rétroactivité...*, s. 27.

W literaturze dostrzega się możliwość korzystania z retroaktywności przy realizacji pilnych zadań społecznych. Ustawodawca może się odwołać do retroaktywności, np. przy ochronie niektórych działań gospodarczych, takich jak restrukturyzacja przedsiębiorstw.<sup>170</sup>

Nie ulega wątpliwości, że każda zmiana ustawodawstwa związana jest z pewną dozą niepewności dotyczących zarówno dalszych losów rozpoczętych już transakcji gospodarczych, jak i przyszłych kierunków interpretacji nowego prawa. W sytuacji zbliżającej się zmiany stanu prawnego podatnicy przyspieszają dokonywania obrotu gospodarczego. Ustawodawca świadom tej praktyki pragnie jej niekiedy zapobiec.

Celowe wprowadzenie prawa z mocą wsteczną może zmierzać do przeciwdziałania niepożądanym społecznie zjawiskom, z istnienia których ustawodawca wcześniej nie zdawał sobie sprawy. Przykładem może być ustawa budżetowa na 1993 rok, która zmodyfikowała prawodawstwo dotyczące transakcji międzynarodowych związanych z korzystaniem przez podatników z rajów podatkowych. Ustawa przewidywała retroaktywne zastosowanie nowej ustawy do wszystkich wymienionych tam transakcji zrealizowanych od czasu przyjęcia projektu ustawy przez Radę Ministrów.<sup>171</sup>

Nie ma wątpliwości, że istotnym elementem zasady sprawiedliwości podatkowej jest rozłożenie obciążenia daniną publiczną zgodnie ze zdolnością podatkową obciążanych. To przekonanie znalazło swoje miejsce w Deklaracji Praw Człowieka i Obywatela z 1789 roku. Zdolność podatkowa konkretnego podatnika nie jest precyzyjnie znana przed uzyskaniem dochodów. Przyjęte szacunki są oparte na teoretycznych założeniach dotyczących potrzeb społecznych oraz przypuszczalnej zdolności podatkowej innych współpodatników. Zatem, z punktu widzenia samej zdolności podatkowej, retroaktywne nakładanie podatków nie wydaje się szczególnie niesprawiedliwe.<sup>172</sup>

Systematyczne zmiany prawa niosą ze sobą nieuchronnie kolizje starego i nowego porządku prawnego. Zgodnie z poglądem M. Heers, ustawodawca ani administracja nie mogą być bezwzględnie związane na przyszłość swoimi normami.<sup>173</sup> Jest to szczególnie istotne w obszarze prawa publicznego,

<sup>170</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 181 i 182.

<sup>171</sup> Zob. ustawę budżetową (*loi de finances*) na 1993 rok nr 92-1376 z dnia 30 grudnia 1992 r., *Driot fiscal* 1993, nr 1-2, c. 1, s. 63.

<sup>172</sup> Zob. K.A. Koukaou, *La rétroactivité...*, s. 39.

<sup>173</sup> Zob. M. Heers, *La sécurité juridique en droit administratif français, vers une consécration du principe de confiance légitime?* RFDA 1995, nr 50 s. 963 i 964.

które musi odpowiadać na zmieniające się potrzeby społeczne, w tym obowiązki fiskalne państwa. Tu też upatruje się przyczyn dlaczego teoria praw nabytych nigdy nie spotkała się z szerszym zastosowaniem na gruncie tego działu prawa.<sup>174</sup>

## 16. Podsumowanie

Prawo podatkowe, podobnie jak inne dziedziny prawa, obejmuje również normy będące przedmiotem zainteresowania prawa międzyczasowego.

Statystycznie rzecz ujmując częstotliwość z jaką prawodawca korzysta z retroaktywności w prawie podatkowym jest większa niż w innych dziedzinach prawa. Zgodnie z ustaleniami Rady Podatkowej w latach 1983-1991 uchwalono co najmniej 31 aktów prawnych zawierających normy interpretacyjne. Rada wyliczyła, że 60% dyspozycji retroaktywnych dotyczących gospodarstw domowych jest dla nich korzystnych, gdy wśród dyspozycji dotyczących przedsiębiorstw jedynie 35%.<sup>175</sup> Częściej niż w innych obszarach systemu prawa można się zetknąć z retroaktywnością faktyczną.

Istotnym nadużyciem jest praktyka nadawania normom prawnym charakteru fałszywie interpretacyjnego celem ograniczenia skutecznej działalności orzecznictwa. Stąd też pośród postulatów zgłaszanych przez Komisję pracującą nad relacjami pomiędzy społeczeństwem a organami podatkowymi, pojawił się postulat ograniczenia retroaktywności norm prawa podatkowego oraz nadania jej kształtu akceptowalnego z punktu widzenia koncepcji państwa prawnego.<sup>176</sup>

Na koniec można przywołać orzeczenie Rady Konstytucyjnej z 29 grudnia 1986 roku, w którym Rada określiła następujące ograniczenia dla stanowienia retroaktywnych norm w prawie podatkowym:

- nadanie normom prawnym mocy wstecznej winno być motywowane interesem ogólnym,
- normy powinny respektować zasadę nieretroaktywności ustaw represyjnych, jak również powagę rzeczy osądzonej.<sup>177</sup>

<sup>174</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 93.

<sup>175</sup> Zob. *13ème rapport au Président de la République, Fiscalité et vie des entreprises*, Direction des journaux officiels, 1994, t. 1, s. 355.

<sup>176</sup> Zob. O. Debat, *La rétroactivité...*, s. 378.

<sup>177</sup> Zob. K.A. Koukaou, *La rétroactivité...*, s. 151 i 152.